

OS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS LIMITES DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Gerson Godinho da Costa

Juiz Federal, Mestre em Direito Público, Professor da Esmafe.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Por uma nova metodologia jurídica. 2.1 A Interpretação como pressuposto. 2.2 O problema das omissões legislativas. 2.3 A questão das antinomias. 2.4 A flagrante injustiça das determinações normativas. 2.5 A ciência jurídica contemporânea. 3 Princípio da proporcionalidade. 4 Princípio da capacidade contributiva. 5 Violação aos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva: análise tópica dos limites de dedução do imposto de renda.

1 INTRODUÇÃO

Todos os anos, no período correspondente ao segundo bimestre, os brasileiros preparam declaração, submetendo à análise da União Federal – por intermédio do órgão competente, a Receita Federal – o controle de seus ingressos e saídas de renda durante o período fiscal anterior.

Quanto ao imposto de renda o fato gerador é a receita percebida pelo sujeito passivo. Porém, dependendo da natureza do dispêndio decorrente da quantia obtida, o mesmo poderá ser deduzido do valor a ser integralizado ou ainda implicar a restituição do que fora eventualmente descontado ou previamente pago, depois de homologada a declaração.

Quase todos os fatos e circunstâncias das hipóteses de incidência são previstos, pouco escapando à atuação ordinariamente cuidadosa do órgão incumbido da arrecadação. Para tanto, dispõe de gigantesco manancial de regras cuidando da matéria, inclusive, como não poderia

ser diferente, frente à permanente vigília quanto ao pressuposto da legalidade¹, das hipóteses e limites de dedução. Além de leis congressuais, há um infindável número de regulamentos, portarias, resoluções, etc. procurando orientar não somente o contribuinte, mas também o próprio agente fiscal, todas supostamente com amparo constitucional².

Nesse cenário, especificamente no que tange às deduções, seja no aspecto qualitativo (a natureza finalística ou jurídica dos gastos que podem ser deduzidos) ou no quantitativo (os limites financeiros de dedução) sempre caberá indagar como se comportam as disposições normativas legais ou regulamentares em pertinência a dois importantes princípios constitucionais, o da proporcionalidade e o da capacidade contributiva.

Eis, portanto, os estreitos objetivos deste ensaio. Considerar as diretrizes gerais traçadas pelos aludidos preceitos constitucionais e, em momento posterior, verificar o seu alcance com relação aos atos que porventura tratem de disciplinar os limites de dedução. Conforme se apreende da assertiva anterior, desinteressará a auscultação concreta dos

¹ O vocábulo *legalidade* aqui é compreendido em seu sentido mais amplo, abrangendo não apenas os atos típicos decorrentes da atuação do Poder Legislativo, como quaisquer outros expedidos pelo Executivo, ou mesmo pelo Judiciário, no âmbito do respectivo poder administrativo regulamentar. Talvez a expressão mais precisa – todavia condutora de possíveis equívocos interpretativos – fosse *taxatividade*.

² A força normativa da Constituição Federal obviamente alcança os atos regulamentares das leis proferidas pelo Poder Legislativo, ainda que tenham por objeto especificar o conteúdo e alcance daquelas. Acaso extravase os parâmetros legais, atribui-se ao ato regulamentar a condição de *ilegal* (cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 12.^a ed. rev., amplia. e atual., São Paulo: Malheiros, 2000, pg. 71 e ss). Sem embargo, por questões múltiplas, como a mera ausência de técnica redacional, determinado ato regulamentar pode interferir na eficácia de comando constitucional. Ainda assim será *ilegal* porquanto se pressupõe, do ato legislativo que o antecede, interpretação conforme a Constituição. Esse fenômeno, no entanto, não deve desconsiderar que, indireta ou reflexamente, são os mandamentos constitucionais que deixam de ser efetivados. Isso sem descuidar das hipóteses em que há afronta direta, situação em que os atos regulamentares são reconhecidos como *inconstitucionais* (ADI 2907/AM, Pleno do STF, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, D.J.U. 29/08/2008 - ADI 2885/SE, Pleno do STF, Rel.^a Min.^a ELLEN GRACIE, D.J.U. 23/02/2007 - ADI 3401/SP, Pleno do STF, Rel. Min. GILMAR MENDES, D.J.U. 23/02/2007).

atos normativos em vigência. Outrossim, se há a pretensão de aprofundar, até o quanto isso seja possível, a discussão proposta, de outro lado, sob o ângulo horizontal, a abordagem estará restrita aos parâmetros quantitativos de desconto.

Inicialmente será preciso refletir sobre a aptidão da metodologia correntemente empregada para fins de exigência da exação tributária, a qual não raro, longe de tornar a relação paritária, redundando na fixação de elementos por vezes arbitrários, mormente desconsiderando essenciais singularidades do caso concreto, mediante emprego de soluções generalizantes que transgridam princípios constitucionais.

A seguir, será apreendida a normatividade dos princípios, em especial o da proporcionalidade, porquanto implícito em relação ao dogma positivista. A enormidade de linhas escritas sobre o tema não dispensa as presentes considerações, especialmente no universo tributário, onde a proliferação de atos disciplinares por vezes pode descuidar dos ditames constitucionais, não raro reputando a Constituição mera descrição de propósitos.

Depois de estabelecidas essas premissas, indispensáveis às conclusões *hic et nunc* propostas, será apresentado caso hipotético, não fruto de elucubrações do que seja possível, mas de improvável ocorrência, porém extraído do que, corriqueiramente se observa, para ao final redimensionar a relevância prática dos princípios antes mencionados.

2 POR UMA NOVA METODOLOGIA JURÍDICA

Sobre o plano metodológico de atuação do direito, não remanescem dúvidas acerca da inaptidão funcional do modelo positivista. A desconstrução desse arquétipo, teoricamente atrativo no plano da segurança jurídica, porém, apresenta como contrapartida a necessidade de erigir mecanismos aptos a furtar-se de qualquer espécie de arbitrariedade. Não que essas não existissem na configuração jurídica ora criticada. É que se o objetivo traçado realiza-se pela edificação de modelo mais adequado à regulação das relações sociais, decerto que as imperfeições do sistema anterior devem servir de aprendizado para que se evite incorrer nos mesmos equívocos, e não se prestarem de salvo-conduto para reiteração de idênticos desequilíbrios.

Pelas proposições positivistas o exercício do poder legislativo constituir-se-ia na fonte primordial, senão única, de elaboração do direito. Ingressava-se na ficção de que o ato típico emanado do legislativo – a *lei*³ – originava-se do exercício popular do poder por intermédio de representantes diretamente eleitos. Caberia aos particulares e aos demais órgãos ou poderes de atuação do estado tão-somente sujeitar-se aos atos editados pelo legislativo, em razão do atributo próprio de vinculação coercitiva.

Nessa perspectiva, caberia ao aplicador tão-somente repercutir os ditames da regra, qualificando-se não mais do que como mero eco da vontade legiferante. Em apertada síntese, o aplicador estaria cingido à acomodação do método silogístico, em garantia da insofismável incidência da regra, ausente esta de qualquer valoração posterior a sua elaboração.

Contudo, há quatro aspectos que merecem destaque, todos contribuindo para dispersar o suposto atributo científico do positivismo, e, conseqüentemente, das suas conjecturadas características de certeza, completude e coerência.

2.1 A interpretação como pressuposto.

A norma jurídica é, enquanto manifestação de intenções humanas, ato essencialmente comunicativo, mesmo antes de caracterizar-se como vinculativa. Por seu intermédio transmite-se aos indivíduos que determinada situação fática será regida pela solução que traz consigo⁴. Não deve passar despercebido, no entanto, que a regra editada, ainda que revestida de força coercitiva, pelo manifesto de intenções que contém, é, por isso mesmo, passível de interpretações. Este substantivo é empregado propositalmente no plural para já indicar a possibilidade de respostas diversifica-

³ A expressão é aqui empregada para significar todo e qualquer ato originado de poder legislativo, que tenha as características da generalidade, impessoalidade e abstração.

⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003, ps. 72/73.

das ainda que extraídas de um exclusivo comando normativo. Assim, embora único o significante, múltiplos podem ser os significados.

Apenas a título exemplificativo basta referir que não são incomuns os vocábulos que encontram distintas definições no léxico, a evidenciar empiricamente a dificuldade apresentada pela tarefa do intérprete em estabelecer sentidos unívocos acerca de determinados significantes. Acrescente-se, ademais, que tais significados estão em constante mutação, seja pela inferência de elementos de caráter cultural, seja pela evolução das conjunturas históricas que lhes albergam⁵.

⁵ A propósito, as distintas interpretações extraídas do termo *racismo*, contido no inciso XLII do art. 5.º da Constituição Federal. Seus significados foram objeto de intenso e profícuo debate no julgamento do Habeas Corpus n. 8.424-4/RS pelo Supremo Tribunal Federal. Tratou-se, em síntese, da extensão do referido vocábulo nos termos da redação constitucional seguinte: “*a prática do racismo constitui crime inafiançável e imprescritível, sujeito à pena de reclusão, nos termos da lei*”. O paciente fora condenado por força da publicação de livros contendo propaganda anti-semita e revisionista. Por intermédio da ação constitucional, o impetrante não impugnou, todavia, o mérito da condenação, limitando-se a invocar o reconhecimento da prescrição do fato delituoso. Basicamente a controvérsia hermenêutica pautou-se entre os argumentos aviados pelos Ministros Moreira Alves e Maurício Côrrea para afirmar se a norma abrangia ou não a prática de atos atentatórios aos judeus. O primeiro sustentou que o termo convergia para alcançar a proteção apenas da etnia negra, inclusive transcreveu manifestações de constituintes que exaravam idêntica ponderação. Escorado em estudos científicos a respeito dos judeus, os quais consignavam não se qualificarem como raça, não lhe seria aplicável o termo *racismo* contido na norma constitucional, concluindo, pois, pelo deferimento da ordem. O Ministro Maurício Cardoso fez clara opção por interpretação teleológica e sistemática do dispositivo, em detrimento de seu sentido puramente semântico. Apresentou investigações biológicas assentando que os homens possuem composições fisiológicas quase que indistintas, não podendo ser previamente classificados em raças. Aduziu que o próprio preconceito anti-semita intitula os judeus como sub-raça, adjetivando-se como ato atentatório à dignidade humana e ao princípio da igualdade, segundo outros dispositivos constitucionais e tratados internacionais. Liderou a tese vencedora que redundou no não provimento do Habeas. Fica explícito, por esta sinopse, que ao termo *racismo* foram destinadas diferentes conotações, traduzidas em efeitos jurídicos completamente distintos. Nenhuma delas pode ser referida como errônea, evidenciando que os processos interpretativos não resultam em resposta única. Ademais é importante ressaltar que a discussão centrou-se em expressa disposição constitucional, o que revela que mesmo o método subsuntivo encontra-se suscetível a interpretações distintas.

É preciso expurgar o falacioso axioma de que a regra clara não carece de interpretação, no qual está contida inversão lógica de raciocínio, afinal, para adjetivarmos a clareza da regra, necessariamente é preciso antes interpretá-la. Nesse propósito, a categórica afirmação de Carlos Maximiliano, ao afirmar não ser incomum que “os brocardos já se acham destituídos de valor científico (exemplo – *in claris cessat interpretatio*), ou, pelo menos, são falsos e inexatos na sua generalidade forçada, em desacordo com a origem”⁶.

Atualmente a pretensão de certeza esbarra na constatação acerca da sua inviabilidade intrínseca. Realidade essa que não depõe em desfavor do sistema que se pretende em construção. Pelo contrário, utilizados corretamente determinados filtros jurídicos, a possibilidade de interpretações distintas autoriza ao ordenamento ajustar-se com maior facilidade às demandas sociais, constantemente acometidas pelas transformações inerentes à marcha histórica, sem necessidade de eventual e incerta atuação legislativa. Neste ponto impende gizar que o próprio legislador rendeu-se a essa situação, passando a utilizar, nada timidamente, instrumentos que melhor permitam a harmonização da ordem jurídica com a realidade social, como a edição de regras carregadas de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados⁷.

2.2 O problema das omissões legislativas.

A questão das lacunas encontra-se diretamente relacionada à noção de completude, entendida como “a propriedade pela qual um ordenamento jurídico tem uma norma para regular qualquer caso”⁸. Esse atributo é essencial ao modelo positivista, uma exigência ou necessidade para o adequado funcionamento do sistema⁹. O aplicador, portanto, não

⁶ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 196.

⁷ Estudo percuciente das cláusulas gerais, inclusive com sua precisa distinção dos conceitos jurídicos indeterminados, é apresentado na obra de Judith Martins-Costa (MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no Direito Privado: sistema e tópica no processo obrigacional*. 1.^a ed., 2.^a tir. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000, p. 273 et seq.).

⁸ BOBBIO, op. cit., p. 115.

⁹ Ibid., p. 117.

pode manifestar-se oficialmente senão quando amparado por alguma disposição legal. Ausente esta, é imprescindível a intervenção do legislador, sob pena de a solução proposta não passar de mero criacionismo despido da qualidade do jurídico.

O escopo da norma é regulamentar as relações sociais, as quais apresentam grande dinamismo. As circunstâncias que decorrem dessas transformações são inumeráveis *a priori*. Destarte, é impossível ao legislador antever todas as hipóteses que devem se submeter a regramento jurídico (inovação) ou sequer as evoluções axiológicas que desempenharão papel fundamental na regulação social (transformação).

No que tange ao processo de inovação é suficiente recordar que a informática atualmente desempenha função assaz relevante nos mais diversos planos da atividade humana. Se o surgimento do computador pode ser datado nos anos cinquenta do século passado, a disseminação do seu uso somente se fortaleceu décadas mais tarde. Plenamente admissível que o legislador do período anterior não estabelecesse regulamentações a respeito. E mesmo à legislatura concomitante à difusão da informática seria necessário preparo para reger o assunto, conhecimento este não adquirido sem dificuldade.

Ao processo de transformação pode ser associada a evolução do modelo capitalista, o qual irreversivelmente impregna o sistema jurídico. Os movimentos históricos decorrentes da revolução industrial marcaram acentuadamente as relações sociais¹⁰, e, consequentemente, o direito, em decorrência da expansão das áreas urbanas e diminuição da população rural, pelo avanço tecnológico com a criação das primeiras máquinas de substituição de força humana por outras energias, como também pelas novas concepções políticas resultantes do surgimento de classes concentradoras dos poderes político e econômico¹¹.

¹⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10.ed. Tradução por Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 123.

¹¹ HOBBSAWM, Eric J. *A Era das Revoluções: Europa 1789-1848*. 18.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2004, p. 49 et. seq.

Outro significativo exemplo são as profundas alterações no âmbito do direito de família, quando o Código Civil revogado distinguia filhos legítimos e ilegítimos, concepção rejeitada mesmo antes da edição do Código atual pela ótica da Constituição Federal.

Curiosamente, o positivismo reconhecia essa intrínseca inabilitação do sistema para tratar expressamente de todas as relações sociais. Por isso sugeriu o reconhecimento de técnicas como a analogia e os princípios gerais do direito (autointegração) ou a busca de solução em outros ordenamentos (heterointegração), as quais, além de evidenciarem a ausência de completude do ordenamento, não apresentam o caráter de precisão apregoado pelo positivismo. Paradoxalmente Bobbio define analogia como “o procedimento pelo qual se atribui a um caso não-regulamentado a mesma disciplina que a um caso regulamentado *semelhante*”¹². É fulgente, acaso não impostas reservas, o discricionarismo do aplicador ao estabelecer o que é semelhante.

2.3 A questão das antinomias.

Pode ocorrer fenômeno inverso ao propiciado pelas lacunas. Por força de incoerência legislativa, sobre um mesmo fato é possível a incidência, em tese, de mais de uma norma jurídica. Assim, pode ocorrer antinomia “quando a uma mesma hipótese são ligadas duas (ou mais) consequências jurídicas incompatíveis entre si”¹³.

A antinomia está relacionada à noção de coerência do ordenamento¹⁴. Portanto, deve ser empregado algum meio para exclusão de uma norma em conflito com outra para regulação do caso concreto. Alguns critérios são apresentados para solução das antinomias, notadamente o cronológico, o hierárquico e o da especialidade¹⁵. O primeiro recomenda a aplicação da norma posterior em detrimento da anterior, o segundo,

¹² Id., *ibid.*, p. 151.

¹³ GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 227.

¹⁴ BOBBIO, 1999, p. 81.

¹⁵ Idem, p. 92.

a da norma hierarquicamente superior e o último, a prevalência da regra especial sobre a que estabelece diretrizes gerais.

Embora hábeis à solução de algumas antinomias, tais critérios, revelam-se insuficientes em duas situações. Primeiro, quando as regras antinômicas são contemporâneas, do mesmo nível hierárquico, e ambas gerais¹⁶, situação que pode ser exemplificada pela edição de um mesmo diploma legislativo contendo regras opostas.

O outro problema está relacionado à existência de antinomia entre os próprios critérios, o que pode ser denominado de antinomias de segundo grau¹⁷. Bobbio apresenta respostas satisfatórias para o conflito entre os critérios cronológico e hierárquico, quando este prevalece sobre aquele, visto que “tem por efeito fazer eliminar a norma inferior, mesmo que posterior”¹⁸, e entre o da especialidade e o cronológico, quando se resolve em favor daquele, porquanto “a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente”¹⁹. Contudo admite dificuldades para solucionar o conflito havido entre os critérios hierárquico e da especialidade, restando ao impasse ser solvida pelo intérprete.

A existência de incoerências no ordenamento acena com a possibilidade de respostas diversas. Nessas hipóteses, incumbirá ao aplicador apresentar aquela que entenda a mais apropriada para solver o caso concreto. Nada mais contrário aos postulados do modelo positivista.

2.4 A flagrante injustiça das determinações normativas.

É identificável outro problema ínsito ao modelo em análise, a manifesta injustiça da solução legal, que recomende a adoção de resposta contrária ao estatuto que a veicula. É autorizado cogitar de manifesta injustiça de determinada lei. Conforme assevera Perelman, “seja qual for a técnica de raciocínio utilizada em direito, este não pode desinteressar-se da reação das consciências diante da iniquidade do resultado ao

¹⁶ Idem, p. 97.

¹⁷ Idem, p. 107.

¹⁸ Idem, loc. cit.

¹⁹ Idem, p. 108.

qual tal raciocínio conduziria. Pelo contrário, o esforço dos juristas, em todos os níveis e em toda a história do direito, procurou conciliar as técnicas do raciocínio jurídico com a justiça ou, ao menos, a aceitabilidade social da decisão. Esta preocupação basta para salientar a insuficiência, no direito, de um raciocínio puramente formal que se contentaria em controlar a correção das inferências, sem fazer um juízo sobre o valor da conclusão”²⁰.

São notórias as dificuldades para emprego do adjetivo racional. Por outro lado, afigura-se menos árduo qualificar determinados atos de irracionais. É presumível que haja consenso entre pessoas esclarecidas – assim reputadas aquelas guiadas por um mínimo de sensatez – em atribuir a propriedade de desarrazoadas às leis segregacionistas de Nuremberg. A incidência *ipsis literis* das leis raciais do III Reich pode estar perfeitamente subsumida, mas a injustiça flagrante que transmite denota a falibilidade da premissa formal²¹.

²⁰ PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 13.

²¹ Exemplos indiscutíveis dessa circunstância são exatamente as leis de Nuremberg, que baniram os judeus da vida nacional. Em verdade a crítica não recai sobre o positivismo como causador dessas atrocidades. Os “nazistas não tinham o menor respeito sequer pelas suas próprias leis”, que eram pontualmente afastadas para o domínio irrestrito do regime (ARENDT, Hannah. *Origens do Totalitarismo*. São Paulo: Companhia das Letras, 1989, p. 444). François Rigaux concorda com essa perspectiva ao asseverar que o direito no III Reich caracterizava-se mais pela identificação da vontade do povo com a do líder carismático, o Führer, restando os magistrados vinculados a regulamentos emitidos por simples autoridades administrativas, por vezes sem prévia e regular publicação (RIGAUX, François. *A Lei dos Juízes*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 114). O autor articula exemplo assaz esclarecedor dessa realidade: “Uma ordem de polícia que retira dos judeus a licença requerida para dirigir um caminho impõe-se ao juiz, mesmo que não tenha sido regularmente publicada, tendo somente sido objeto de uma informação dada por meio da rádio e da imprensa cotidiana” (idem, loc. cit.). O positivismo não possui a extensão que lhe é atribuída como responsável direto pelas anomalias do estado nacional-socialista. Sem embargo, se não possui essa dimensão, o regime nazista permitiu deduzir ao que poderia conduzir o positivismo levado às últimas consequências. Se as leis possuíam certa elasticidade na sua aplicação prática para assegurar a execução do regime, à opinião pública interna e externa foi transmitida a imagem de que as práticas jurídicas obedeciam aos formalismos pertinentes. Tanto assim que as alegações apresentadas pelos altos

Em razão dessas circunstâncias, não é defeso afirmar que o método lógico de subsunção normativa é falível para resolução da totalidade dos problemas jurídicos. A fórmula silogística de aplicação das normas não é impreterível. O entendimento acerca da automática conclusão extraída da subordinação da premissa menor (circunstância fática) à premissa maior (norma jurídica) não se apresenta cientificamente exato, porquanto são diversas as possibilidades ensejadas quando da interpretação do texto normativo²².

2.5 A ciência jurídica contemporânea.

A inviabilidade científica do suposto mimetismo havido entre o fato e a norma não importa cancelar quaisquer juízos subjetivos, mesmo com base em aplicações caricaturais das regras expressas. A postura indutivista precisa ser complementada por instrumentos adequados de interpretação normativa²³. Isso não significa, entretanto, que a ordem jurídica compõe-se de elementos relativizáveis e compatíveis com qualquer tipo de subjetivismo e arbítrio operacional.

Como a visão externa do positivismo jurídico permite desvendar suas perplexidades funcionais, é imprescindível a superação do que An-

funcionários do regime versavam sobre o dever de atuar em conformidade às leis de então, o que acabou sendo rechaçado pelo Tribunal de Nuremberg (idem, p. 147). O aprendizado proporcionado pelo modelo nazista foi apreendido por Perelman, impondo-se a dicotomia direito e lei: “Os fatos que sucederam na Alemanha, depois de 1933, demonstraram que é impossível identificar o direito com a lei, pois há princípios que, mesmo não sendo objeto de uma legislação expressa, impõem-se a todos aqueles para quem o direito é a expressão não só da vontade do legislador, mas dos valores que este tem por missão promover, dentro os quais figura em primeiro lugar a justiça” (PERELMAN, p. 95).

²² As restrições a respeito da aptidão científica do método silogístico não se restringem apenas à concatenação da premissa menor com a maior. Já a elaboração daquela impõe severas dificuldades e incertezas. Karl Engish em elaborada síntese sentença que “a verificação dos factos integrada na premissa menor como um resultado parcial é já o produto de actos cognitivos e deduções complexas” (ENGISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Sistemático*. 7.^a ed. Lisboa: Calouste Gubenkian, 1996, p. 91).

²³ FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33.

tonio Rodrigues Freitas chama de expectativa da “racionalidade formal, autoreferida insular do discurso normativista”²⁴. Para superação dessa deformidade técnica, o objetivo passa a ser, no processo de aplicação propriamente dito, “decompor a atmosfera retórica pela qual foi possível legitimar uma engenharia institucional a um só tempo liberal, no plano político e conservadora no terreno social”²⁵.

O direito encontra-se, pois, além das categorias jurídicas estampadas nos diplomas normativos. Conforme Gustavo Zagrebelsky, “lo que es verdaderamente fundamental, por el mero hecho de serlo, nunca puede ser puesto, sino que debe ser siempre presupuesto. Por ello, los grandes problemas jurídico jamás se hallan en las constituciones, en los códigos, en las leyes, en las decisiones de los jueces o en otras manifestaciones parecidas del “derecho positivo” con las que los juristas trabajan, ni nunca han encontrado allí solución. Los juristas saben bien que la raíz de sus certezas y creencias comunes, como la de sus dudas y polémicas, está en otro sitio”²⁶.

A hermenêutica passa a exercer papel fundamental e preponderante na concepção do direito. Essa função, todavia, não se limita a suprir as imperfeições do modelo positivista, mas é contemplada como elemento impreterível na engrenagem de construção e aplicação do direito. Com efeito, assevera Eduardo Bittar que “toda vez que me aproximo de um objeto, não o conheço, simplesmente, mas já o interpreto”²⁷, questão que termina por atingir o postulado próprio do positivismo, a suposta “neutralidade do método”²⁸. Não há como compreender o direito e todas as implicações de sua aplicação sem reconhecer a importância dessa grave constatação.

²⁴ FREITAS JÚNIOR, Antônio Rodrigues de. Os direitos sociais como condição da democracia (ou, sobre os riscos de uma nova Assembléia de Revisão Constitucional). *Revista de Direito e Política*. São Paulo, a. 3, v. 11, out./dez. 2006, p. 13.

²⁵ Idem, p. 14.

²⁶ ZAGREBELSKY, Gustavo. *El Derecho Dúctil. Ley, derechos, justicia*. 5.ed. Madrid: Trotta, 2003, p. 9.

²⁷ BITTAR, Eduardo C. B. Hans-Georg Gadamer: a experiência hermenêutica e a experiência jurídica. In: BOUCAULT, Carlos Eduardo de Abreu; RODRIGUEZ, José Rodrigo (Orgs.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 183.

²⁸ Idem, p. 185.

Relata Lenio Luiz Streck que com “o giro hermenêutico proposto Gadamer, a hermenêutica jurídica deverá ser compreendida não mais como um conjunto de métodos ou critérios aptos ao descobrimento da verdade e das certezas jurídicas. Não sendo a hermenêutica método, e sim, filosofia, *o processo interpretativo não dependerá da linguagem entendida como terceira coisa que se coloca entre um sujeito e um objeto*. Linguagem não é ferramenta. Antes disto, a linguagem é que é condição de possibilidade e constituidora do mundo. A linguagem é experiência do mundo. Inserido nesse mundo, isto é, na linguisticidade desse mundo, o intérprete falará a partir da tradição, de uma situação hermenêutica. É impossível o intérprete situar-se fora da tradição. O mundo dizível é o mundo linguisticizado. Daí a noção de compreensão enquanto condição de possibilidade da interpretação. *No compreendido está o compreendedor*. Cada interpretação é uma nova interpretação. Cada texto jurídico gera novos sentidos. Por isto é impossível reproduzir sentidos; sempre atribuímos (novos) sentidos”²⁹

Nessa linha de raciocínio, obviamente que a hermenêutica desempenha proeminente função no cenário de atuação das ciências jurídicas. Não se entenda, porém, que a hermenêutica atua sobre a norma, com o escopo de aclarar-lhe ou declarar-lhe o sentido. Sua tarefa da hermenêutica é justamente *constituir* o direito.

Ainda que partindo de pressuposto positivista, assevera Riccardo Guastini, que a “disposição é um enunciado que constitui o objeto da interpretação. A norma é um enunciado que constitui o produto, o resultado da interpretação. Nesse sentido, as normas são – por definição – variáveis dependentes da interpretação”³⁰.

A investigação de Humberto Ávila conduz a resultado similar, ao ponderar que as normas “não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos nor-

²⁹ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 216.

³⁰ GUASTINI, p. 28.

mativos”³¹. Em consequência “os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado”³².

O resultado dessa percepção já demonstra que a norma, enquanto construção erigida para solução do caso concreto não se identifica com os textos ou dispositivos legais. Nessa linha, inclusive, é possível haver norma, sem que haja dispositivo. Prossegue Ávila afirmando que “não há correspondência biunívoca entre dispositivo e norma – isto é, onde houver um, não terá obrigatoriamente de haver o outro”³³.

Não havendo plena identificação, a interpretação jurídica não se resume à mera descrição ou esclarecimento, mas constitui a norma para solução do caso concreto. Com efeito, “a interpretação não se caracteriza como um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que *constitui* a significação e os sentidos de um texto”³⁴.

A hermenêutica jurídica enquanto pressuposto do direito, realiza-o. Porém, não é possível apontar com precisão qual o resultado da interpretação necessária à resolução do caso concreto. Não apenas varia o intérprete como também as condições e circunstâncias³⁵. Dessa realidade resulta a necessidade de considerar ferramentas jurídicas que possam atuar em auxílio do intérprete e, especialmente, em defesa das expectativas daquele que será alcançado pela norma. Ferramentas essas despidas da característica da imutabilidade, que possam se adaptar às circunstâncias sociais e que sejam flexíveis a ponto de dispor acerca da situação fática atendendo às suas particularidades, mas que, simultaneamente, proporcionem um mínimo de previsibilidade. Tarefas estas que podem ser razoavelmente desenvolvidas pelos princípios jurídicos.

³¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 22.

³² Idem, loc. cit.

³³ Idem, p. 23.

³⁴ Idem, loc. cit.

³⁵ RODRIGUEZ, José Rodrigo. Controlar a profusão de sentidos: a hermenêutica jurídica como negação do subjetivo. In: BOUCAULT, Carlos Eduardo de Abreu; RODRIGUEZ, José Rodrigo (Orgs.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 297.

Os princípios, por apresentarem conteúdo genérico, admitem maior variabilidade de interpretação. Essa natureza permite mais facilmente a composição, mediante balanceamento, entre princípios em tese conflitantes, sem que qualquer deles deixe de existir³⁶, engenharia metodológica impensável para o modelo positivista.

Essa variabilidade interpretativa ínsita aos princípios permite ainda a solução de supostas lacunas havidas no sistema, o que desde já autoriza afirmar que, em virtude da atuação dos princípios, cujo alcance e abrangência não pode ser a priori mensurado, o sistema jamais apresentará vácuos normativos.

Desse modo, no âmbito do sistema, as normas não se restringem ao direito posto, mas se estabelecem como gênero dos quais são espécies as regras e os princípios. Expõe Robert Alexy: “Es punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los *principios* son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son *mandatos de optimización*, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las *reglas* son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen *determinaciones* en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio”³⁷.

³⁶ Ao contrário da proposta de definição *all-or-nothing* de Ronald Dworkin: “Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras” (DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 43).

³⁷ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 87.

Outro critério determinante de distinção é que, ao contrário das regras, os princípios podem não estar manifestamente positivados³⁸. Reside aí critério auxiliar de diferenciação entre as espécies normativas. Incumbirá ao intérprete descobrir no âmbito do ordenamento onde se encontram e quais são esses princípios implícitos.

E aqui se ingressa em terreno arenoso. A natural indisposição dos princípios em ter seu alcance plenamente concretizado e, o que se afigura mais inquietante, a missão de o intérprete descobri-los no interior do ordenamento, posto que implícitos, são situações que podem, não ponderadas adequadamente, consentir com soluções discricionárias, seja, respectivamente, por atribuírem abrangência que o princípio não detém seja por produzirem princípio que não encontra arrimo no sistema. É preciso contextualizar a tarefa do intérprete, pois do contrário, não opondo balizas ao resultado da interpretação, secundado estaria por ampla discricionariedade.³⁹ Sua atribuição está longe de, sob o pálio da interpretação, autorizar que adicione discricionariamente ao receituário do ordenamento jurídico, pitadas de subjetivismo a algum outro suposto princípio qualquer.

Para Juarez Freitas “como objeto de cognição e compreensão, o sistema jurídico mostra-se dialeticamente unitário, aperfeiçoando-se no intérprete”⁴⁰. Ao hermeneuta compete desempenhar a função de “intérprete-positivador – que, na multiplicidade cambiante e enigmática da vida, outorga, por assim dizer, unidade ao ordenamento, epistemológica e ontologicamente considerado”⁴¹. A interpretação não deve pressupor a noção de normas estanques e incomunicáveis, obtidas no interior de ordenamento fechado. A idéia de sistema aberto é por si só cambiante, o que, de qualquer sorte, não chancela qualquer arbitrariedade por parte do intérprete.

³⁸ FREITAS, ob. cit., p. 57.

³⁹ O raciocínio desenvolvido neste ensaio pelo menos percorreu metade do caminho, já que embora manuseie princípio implícito, em verdade não deixa de ser preceito consagrado pela jurisprudência.

⁴⁰ FREITAS, p. 32.

⁴¹ Idem, loc. cit.

O constante influxo dos princípios e das regras, em permanente intercâmbio, determina a construção ininterrupta de balizamentos, apontados pela ciência, pela jurisprudência e, também, pelas regras legislativas, todos funcionando como padrões, diretrizes ou parâmetros para a interpretação futura. A respeito, pontua Ávila: “Daí se dizer que *interpretar é construir a partir de algo*, por isso significa *reconstruir*: a uma porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados *núcleos de sentidos*, que são, por assim dizer, constituídos pelo uso, e preexistem ao processo interpretativo individual”⁴². E a seguir arremata que a “conclusão trivial é a de que o Poder Judiciário e a Ciência do Direito constroem significados, mas enfrentam limites cuja desconsideração cria um descompasso entre a previsão constitucional e o direito constitucional concretizado”⁴³.

É evidente a existência de limites que balizam a atuação do aplicador, sem embargo da possibilidade da convergência de outras soluções paulatinamente desenvolvidas e aprimoradas pela argumentação jurídica, as quais determinam a constante renovação e recriação do direito com o fim de proporcionar novos paradigmas mais aptos à regulação da realidade social.

É quando surge o processo de discussão dialética que atua não apenas para a constante formulação do sistema, mas também, simetricamente para sua reelaboração e progressividade. O resultado da interpretação, traduzido por argumentações jurídicas razoáveis, será intermitentemente submetido a discussões públicas, as quais poderão consolidá-lo, provocar seu aprimoramento ou estimular a construção de outro que lhe seja adverso.

3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

O atual estágio científico preconiza a normatividade dos princípios, ainda que não positivados, consideração que tem sido admitida pelo

⁴² ÁVILA, p. 25.

⁴³ Idem, loc. cit.

Supremo Tribunal Federal – ao qual, dentre outras competências, a Constituição Federal incumbe sua guarda⁴⁴.

O instrumental, pois, que o aplicador utiliza para solução dos casos concretos não se resume aos diplomas legais positivados, estritamente considerados, porém também dispõe dos princípios expressos ou decorrentes do sistema jurídico. E no âmbito desses, o da proporcionalidade, indubitavelmente, têm recebido especial acolhida. Juntamente ao princípio da razoabilidade – os quais, por vezes, são confundidos⁴⁵ – vem obtendo larga aceitação na jurisprudência pátria⁴⁶, em especial por nossa Corte Suprema⁴⁷.

⁴⁴ A Corte invocou o *princípio da razoabilidade* para impugnar a *aprovação de norma municipal que estabelecia a composição de câmara de vereadores sem a observância da relação cogente de proporção com a respectiva população*, o que, em seu entendimento, *configurava excesso do poder de legislar, sem eco no sistema constitucional* (STF. Tribunal Pleno. RE 266.994/SPP. Rel. Min. Maurício Corrêa. DJU de 21.05.04, pp. 034). Noutro julgado, assentou que *o Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade* (STF. Tribunal Pleno. ADC 8MC/DF. Rel. Min. Celso de Mello. DJU de 04.04.03, pp. 038).

⁴⁵ Para determinado setor da doutrina, a distinção estaria, basicamente, na maior generalidade do princípio da razoabilidade, enquanto o da proporcionalidade apresenta três vértices em qualquer dos quais pode repousar sua restrição (SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *O Proporcional e o Razoável*. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 91, n. 798, p. 23 e ss).

⁴⁶ Decidiu o Superior Tribunal de Justiça que a “intervenção estatal na atuação econômica não pode ocorrer de forma ampla e descontrolada, visto que vivemos num sistema calcado na livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170 da Carta Magna). Destarte, tal ingerência somente é permitida em casos excepcionais, sendo condição para tanto a presença do requisito da proporcionalidade, no qual existe uma razoabilidade entre os meios empregados e o fim objetivado” (RMS 19.524/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, D.J.U. 26/09/2005, p. 272). Noutro julgado, assentou ser “entendimento pacífico deste Tribunal que há necessidade de correspondência entre o valor do veículo objeto da sanção e das mercadorias nele transportadas, para que seja cabível a pena de perdimento, consoante o princípio da proporcionalidade que prevê a comparação entre o valor das mercadorias ilicitamente transportadas e a do veículo transportador” (AgRgREsp 1.078.700/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, D.J.e. 26/02/2009). Em aresto proferido pela Terceira Seção restou afirmado que a “Corte pacificou entendimento segundo o qual, mesmo quando se tratar de imposição da penalidade de demissão, devem ser observados pela Administração

Não é demasiado certificar, a par da ampla aceitação doutrinária e jurisprudencial do princípio da proporcionalidade, suas implicações no ordenamento constitucional. Deveras, por conta de sua reconhecida normatividade, vincula todos os poderes republicanos, os quais devem prestar obediência não apenas às determinações positivadas, mas igualmente àquelas não expressas, como é o caso do preceito ora sob exame. Conquanto possa parecer óbvio, o princípio da proporcionalidade não se configura como mero instrumento de interpretação judicial, mas parâmetro de aplicação do direito em quaisquer ocorrências práticas, de natureza pública ou privada⁴⁸, o qual não se limita à vedação de excesso, mas também à proibição de proteção deficiente⁴⁹.

Por derradeiro, neste tópico, é necessário sucinto esclarecimento terminológico. Não é incontroversa a “qualificação jurídico-normativa da proporcionalidade”, conforme argumenta Ingo Wolfgang Sarlet, pos-

Pública os princípios da razoabilidade e proporcionalidade” (MS 13.736/DF, Rel. Min. FELIX FISCHER, D.J.e. 13/02/2009).

⁴⁷ Após minucioso exame de diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, conclui o Ministro da Corte Gilmar Ferreira Mendes: “Vê-se, pois, que o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso é plenamente compatível com a ordem constitucional brasileira. A própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evoluiu para reconhecer que esse princípio tem hoje a sua sede material no art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal” (A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência*: Tributário, Constitucional e Administrativo. São Paulo, n. 23, 12/1994, p. 469).

⁴⁸ Exemplificativamente, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que “as necessidades do reclamante e os recursos da pessoa obrigada devem ser sopesados tão-somente após a verificação da necessária ocorrência da mudança na situação financeira das partes, isto é, para que se faça o cotejo do binômio, na esteira do princípio da proporcionalidade” (REsp 1.027.930/RJ, Terceira Turma, Rel.ª Min.ª NANCY ANDRIGHI, D.J.e. 16/03/2009). Também afirmou que “é possível alterar o valor arbitrado a título de danos morais em sede de recurso especial quando este se mostra ínfimo ou exagerado, como na espécie, em que se reconhece a violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade” (REsp 519.258/RJ, Quarta Turma, Rel. Min. FERNANDO GONÇALVES, D.J.e. 15/05/2008).

⁴⁹ STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (*übermassverbot*) à proibição de proteção deficiente (*untermassverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, a. 23, n. 97, p. 202, mar. 2005.

to que “se discute a sua condição de princípio ou de regra (tomando-se aqui ambas as noções tal qual formuladas teoricamente por Robert Alexy e seus seguidores), isto sem falar nas considerações mais recentes questionando a condição propriamente principiológica da proporcionalidade (especialmente em se partindo das referências apresentadas por Alexy) que, segundo essa doutrina, notadamente quando se cuidar do controle de constitucionalidade (proporcionalidade) de atos estatais, assume feições de postulado normativo-aplicativo, razão pela qual se faz referência a um dever de proporcionalidade. Nesse sentido, v. a contribuição crítica de Humberto Bergmann Ávila”⁵⁰.

Entretanto, a despeito da importância da qual se reveste a divergência, é certo que, para as conclusões aqui externadas, não influi diretamente a qualificação da proporcionalidade como princípio, regra ou postulado. Daí o porquê da utilização do primeiro vocábulo, predominante na doutrina e jurisprudência.

Encontrando o princípio da proporcionalidade esteio constitucional, é inequívoco que se estende pelos mais diversos ramos do direito. No plano tributário não é diferente. Atualmente a jurisprudência, mais do que admitido, têm preconizado a aplicação do princípio da proporcionalidade nesse terreno. Aliás, é conveniente reiterar que encontra fundamento constitucional, assim como outros que lhe são indissociáveis, como o relacionado à dignidade da pessoa humana e à capacidade contributiva⁵¹.

⁵⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, a. 12, n. 47, p. 64, mar./abr. 2004.

⁵¹ Decidiu o Supremo Tribunal Federal que o “Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de

São imprevisíveis todos os desdobramentos quando da aplicação do princípio da proporcionalidade no campo tributário, aliás, como sucede com os demais princípios. Porém, indubitavelmente, deve alcançar não apenas aquelas situações genericamente consideradas pelo legislador como também os casos concretos administrativamente estabelecidos.

Nessa linha de entendimento, ao aplicador é recomendado verificar situações em que a imposição tributária – compreendida em sentido lato para abranger também as figuras que tratem de afastar a exação – afigura-se desproporcional em relação ao fato concreto, embora no plano da generalidade da norma que a estabeleceu assim não se apresentasse.

Há três subprincípios que orientam a noção de proporcionalidade: a necessidade da medida (*necessidade*), sua pertinência ou aptidão (*idoneidade*) e a interdição de sua utilização quando se afigurar desproporcional (*proporcionalidade em sentido estrito*)⁵².

Por conseguinte, tanto a definição *a priori* dos limites de dedução, quanto os efeitos em concreto desses mesmos limites, devem pressupor fiel sujeição aos mencionados pressupostos. Mais do que isso, a proporcionalidade deve atuar em concurso com outro princípio, este expressamente previsto na Constituição Federal, na defesa dos interesses fundamentais do contribuinte,⁵³ o qual tem a atribuição específica de avaliar a capacidade contributiva do cidadão.

aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado” (ADI-MC-QO 2.551/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. CELSO DE MELLO, D.J.U. 20/04/2006, p. 5).

⁵² BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 360 et seq.

⁵³ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, passim.

4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva encontra esboço constitucional no § 1.º do art. 145, *in verbis*: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e aos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Trata-se de preceito lógico do sistema tributário, reclamo natural de equanimidade pela necessidade de estrita vinculação da imposição à possibilidade de pagamento por parte do devedor. Conforme magistério de Edílson Pereira Nobre Júnior o “tributo – e isso não constitui qualquer novidade – representa forte intervenção em direito relevante do cidadão, qual seja o de propriedade. Assim, a aspereza da carga tributária que leve à perda da propriedade, ao gravame de excessiva porção dos rendimentos do trabalho humano, descambando para levar o contribuinte à falta dos meios de sua existência, ou ao total desestímulo do exercício de atividade econômica lícita, emerge como arbitrária, não se defrontando com apoio no sistema jurídico”⁵⁴.

Assevere-se que enquanto eram moldados os delineamentos do estado moderno, entre eles a necessidade de tributação como mecanismo apto a satisfazer financeiramente as obrigações que o ente então em formação assumia, a questão referente aos excessos praticados não passou despercebida pelos estudiosos da época. Não por outro motivo, Montesquieu dedicou um Livro específico no seu clássico ‘O Espírito das Leis’⁵⁵, escrevendo que: “As rendas do Estado são uma parcela que cada cidadão dá de seu bem para ter a segurança da outra ou para fruí-la agradavelmente. Para fixar corretamente essas rendas, cumpre considerar as necessidades do Estado e as necessidades dos cidadãos. Não se deve

⁵⁴ NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. *Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, p. 14.

⁵⁵ Livro Décimo Terceiro: Das Relações que a Arrecadação dos Tributos e a Grandeza das Rendas Públicas Têm com a Liberdade (op. cit., p. 257 e ss.).

tirar das necessidades reais do povo para suprir as necessidades imaginárias do Estado”⁵⁶.

Nesse contexto, é preciso distinguir capacidade tributária – aptidão de alguém ser sujeito passivo de obrigação tributária –, capacidade econômica – habilidade de possuir ou produzir riqueza – e capacidade contributiva – possibilidade do indivíduo cumprir a obrigação tributária, imposta de forma coativa, a qual é obtida concretamente da capacidade econômica que a justifica⁵⁷.

A partir dessa diferenciação, Edílson Pereira Nobre Junior acentua “que não basta que a escolha do legislador, ao moldar o fato impositivo, recaia sobre situação capaz de espelhar consequências financeiras. Essencial, igualmente, que o contribuinte, por exigências de ordem coletiva, esteja apto para, no caso concreto, ser compelido a suportar determinado encargo tributário”⁵⁸.

Porquanto a imposição tributária⁵⁹ deva atender à possibilidade de o sujeito passivo adimpli-la, observada, pois, sua capacidade contributiva, vislumbra-se nítida a aproximação entre o princípio que expressamente a garante com o princípio da proporcionalidade⁶⁰.

Importante ressaltar que tanto no plano abstrato quanto no concreto é possível aferir se o imposto observa o princípio da proporcionalidade, e também no seu viés tributário, o princípio da capacidade contributiva. Assim, no primeiro, eventuais impugnações à instituição fiscal podem suceder por controle direto ou incidental, porquanto o legislador encontra-se vinculado às determinações constitucionais. A seguir, no plano concreto, ainda que considerada abstratamente adequada, a tributação,

⁵⁶ Op. cit., p. 259.

⁵⁷ NOBRE JUNIOR, p. 33.

⁵⁸ Idem, p. 34.

⁵⁹ O emprego do gênero tributo, pressupõe a aplicação do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, não apenas aos tributos, consoante concepção de Edílson Pereira Nobre Junior (idem, p. 81 e ss.).

⁶⁰ Roque Antonio Carrazza não concorda com essa aproximação (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 13.^a ed., rev., amplia. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 66), enquanto Edilson Pereira Nobre Junior preconiza identidade (ob. cit., p. 38).

em cotejo com os princípios em comento, nada obsta que deva ser questionada em virtude de específicas circunstâncias do caso concreto.

Segundo Sacha Calmon Navarro “cabe reafirmar que o princípio da capacidade contributiva anima – enquanto afim da igualdade – tanto a produção das leis tributárias quanto a aplicação das mesmas aos casos concretos a partir do *fundamento constitucional*. É dizer, o legislador está obrigado a fazer leis fiscais, catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, *in concreto*, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva”⁶¹.

Outros dois esclarecimentos merecem sucinta abordagem, ambos decorrentes da melhor interpretação a ser obtida das expressões normativas ‘*sempre que possível*’ e ‘*na forma da lei*’.

Quanto à primeira, há corrente doutrinária que a considera aplicável consoante à natureza jurídica do tributo em questão. Se pessoal, inapelavelmente será regido pelo preceito. Se real, obedecerá outras diretrizes. Essa orientação elimina a possibilidade de reputar conforme a norma constitucional singelo critério discricionário do legislador⁶².

⁶¹ NAVARRO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 81.

⁶² Escreve Roque Antonio Carrazza: “A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos e criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a *regra-matriz* do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva” (op. cit., p. 74). A jurisprudência acena acolher essa interpretação, conforme informa Leandro Paulsen, a partir de *leading case* submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal (RE 153.771-0), referente à aplicação do princípio da capacidade contributiva ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, tributo de natureza real (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 6.^a ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 79 e ss.).

No que tange ao segundo, encontra-se parcialmente respondido com as considerações imediatamente anteriores. O legislador está obrigado a prestar-lhe observância. Do contrário, disposição que lhe infrinja o espírito, ou mesmo a omissão com escopo de esvaziá-lo, serão passíveis de arranjo judicial objetivando emprestar-lhe a máxima eficácia possível. Como referido, não há discricionariedade legislativa.

Em continuidade, insta registrar que, no plano científico, são reputadas superadas lições que professam a classificação de certas normas constitucionais como de eficácia contida, ou mais genericamente não autoexecutáveis⁶³. Como assevera com precisão Eduardo García de Enterría: “Importa ahora precisar que tanto el Tribunal Constitucional al enjuiciar las Leyes (como em el ejercicio del resto de sus competencias), como los jueces y Tribunales ordinarios, como todos los sujetos públicos o privados, em cuanto vinculados por la Constitución y llamados a su aplicación en la medida que hemos precisado, deben aplicar la totalidad de sus preceptos sin posibilidad alguna de distinguir entre artículos de aplicación directa y otros meramente programáticos, que carecerían de valor normativo”⁶⁴.

5 VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ANÁLISE TÓPICA DOS LIMITES DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Em regra a legislação do imposto de renda autoriza que, do total de rendimentos obtido na competência tributária estabelecida, sejam abatidas determinadas parcelas, mormente aquelas relacionadas às despesas com educação e saúde.

⁶³ Para uma profunda abordagem da questão, consulte-se Sergio Fernando Moro, o qual apresenta o debate das principais correntes, doutrinária e jurisprudencial, que digladiam por maior precisão científica quanto à efetivação das normas constitucionais (MORO, Sergio. *Desenvolvimento e Efetivação Judicial das Normas Constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 13 e ss.).

⁶⁴ ENTERRÍA, Eduardo García de. *La Constitución como Norma y El Tribunal Constitucional*. 3.ª ed. Madrid: Civitas, 1983 (reimp. 2001). p. 68.

Sobre o instituto da dedução, consoante inicialmente ressaltado, não interessa para os objetivos do presente estudo minuciosa análise da legislação em vigência, mas apenas o exame da possibilidade de questionar, em determinados casos, a constitucionalidade dos limites concernentes, à luz dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da proporcionalidade⁶⁵.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza asservera “para que a progressividade do imposto de renda se cumpra, é preciso que a legislação autorize, às pessoas que auferem rendimentos, certas deduções, que lhes garantam a subsistência e a de seus dependentes (deduções com estudos, alimentação, vestuário etc.). Admitamos que duas pessoas têm exatamente os mesmos rendimentos brutos. A primeira, porém, é solteira, não tem dependentes e goza de boa saúde. Já, a outra, casada, tem filhos em idade escolar e, ainda por cima, despende grandes quantias com o tratamento da saúde do cônjuge. Se a lei não permitir que esta última deduza do imposto de renda a pagar todos estes gastos, o imposto passará a ser sobre rendimentos, ferindo, assim, o *princípio da capacidade contributiva*”⁶⁶.

Carrazza apresenta a justificativa das deduções, todavia é preciso avançar no seu plano argumentativo. Invocando o exemplo familiar, tenha-se em conta a existência de limites para dedução com gastos em saúde. Ocorre que, em razão da gravidade da enfermidade que acomete um dos membros da família, toda a renda obtida pelo grupo, durante certo período, seja destinada a custear o tratamento necessário, o que conduz, inclusive, à assunção de numerário, junto ao mercado financeiro, para satisfação das demais necessidades básicas, como alimentação, educação e moradia.

Traduz-se com números a situação aventada. *X*, servidor público, percebe rendimentos anuais equivalentes a 100. Compõem seu grupo familiar, a esposa *Y* e um casal de filhos, *Xf* e *Yf*. Contribuinte do imposto de renda, *X* apresenta despesas anuais equivalentes a 80, e os 20 restantes são recolhidos na fonte a título de imposto de renda, limitada even-

⁶⁵ Os efeitos de proteção de ambos se desenvolverão concomitantemente. Evidenciada a ausência de capacidade contributiva, a interdição de eficácia da norma restritiva decorre da ausência de proporcionalidade em sentido estrito.

⁶⁶ CARRAZZA, p. 85.

tual dedução com saúde a 2. Em certo momento, pelo período de doze meses, *Y* é acometida de moléstia cujo tratamento, não custeado pelo estado, implica gasto anual superior a 150. Isso significa que *X* precisará obter empréstimo no valor de 150 e, sem qualquer auxílio estatal, ainda pagar 18 de imposto de renda porquanto lhe foi possível deduzir apenas 2.

Essa hipótese extrema, mas cuja probabilidade de ocorrência não é desanimadora para efeitos de especulação teórica, e pressupondo a irretorquível ineficiência estatal no cumprimento do dever de assegurar o direito à saúde, pode autorizar que o contribuinte deduza a totalidade dos gastos pertinentes, ou mesmo parte dos mesmos, em parâmetros acima dos limites normativamente estabelecidos. Isso por que o arbitramento normativo, topicamente considerado em atenção ao caso concreto, não deve prevalecer sobre os princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Poder-se-ia argumentar que, por meio de medida judicial, *Y* pudesse obter tratamento custeado pelo estado. No entanto estaremos diante de desdobramento contingente. Nada assegura que o Judiciário, provocado, entenda indispensável a tutela jurisdicional pretendida. Pode restar fundamentada a decisão denegatória exatamente na disponibilidade patrimonial, embora com evidentes transtornos pessoais, de *X*.

Onerando desproporcionalmente o contribuinte, cuja renda deixa de integrar seu patrimônio para ser destinada a garantir a saúde de sua consorte – direito fundamental este não categórica e concretamente assegurado pelo estado –, parece não haver supedâneo constitucional – rephrase-se: neste caso concreto – para os limites de dedução. Isso quando não atingem, ainda que reflexamente, outros direitos fundamentais, preocupação constante da doutrina, que relaciona a indispensabilidade de proteção às “condições mínimas de subsistência do indivíduo”⁶⁷, ou à “necessidade, sem dúvida intransponível, de deixar-se a salvo da tributação o mínimo vital da existência da pessoa”⁶⁸.

⁶⁷ NOBRE JUNIOR, p. 40.

⁶⁸ Idem., p. 49. À guisa de conclusão, reassenta o autor que “a capacidade contributiva recebe sensível influxo da dignidade da pessoa humana, princípio fundamental da nossa ordem jurídica, ao resguardar do alcance da tributação o mínimo indispensável para a existência do administrado” (idem., p. 103).

Portanto, em situações fáticas como a aventada, parece possível superar concretamente os limites estabelecidos *a priori* para dedução, atribuindo-se, pois, ampla eficácia aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXYY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Tradução por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. 612p.

ARENDT, Hannah. *Origens do Totalitarismo*. Tradução por Roberto Raposo. São Paulo: Companhia das Letras, 1989. 568p.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 138p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 12.^a ed. rev., amplia. e atual., São Paulo: Malheiros, 2000. 850p.

BITTAR, Eduardo C. B. Hans-Georg Gadamer: a experiência hermenêutica e a experiência jurídica. In: BOUCAULT, Carlos Eduardo de Abreu; RODRIGUEZ, José Rodrigo (Orgs.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 181-201.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003. 192p.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10.ed. Tradução por Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. 184p.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 2001. 798p.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 276p.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 13.^a ed., rev., amplia. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. 876p.

DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Tradução por Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003. 522p.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Sistemático*. 7.^a ed. Tradução por J. Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gubenkian, 1996. 404p.

ENTERRÍA, Eduardo García de. *La Constitución como Norma y El Tribunal Constitucional*. 3.^a ed. Madrid: Civitas, 1983 (reimp. 2001). 268p.

FREITAS JÚNIOR, Antônio Rodrigues de. Os direitos sociais como condição da democracia (ou, sobre os riscos de uma nova Assembléia de Revisão Constitucional). *Revista de Direito e Política*. São Paulo, a. 3, v. 11, p. 11-29, out./dez. 2006.

FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002. 310p.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tradução por Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 420p.

HOBBSAWM, Eric J. *A Era das Revoluções: Europa 1789-1848*. 18.ed. Tradução por Maria Tereza Lopes Teixeira e Marcos Penchel. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2004. 470p.

MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no Direito Privado: sistema e tópica no processo obrigacional*. 1.^a ed., 2.^a tir. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000. 546p.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. 342p.

MENDES, Gilmar Ferreira Mendes. A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo*. São Paulo, v. 12, n. 23, p. 469-475, dez.1994.

MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis*. São Paulo: Nova Cultural, 2000. vol. 1, 384p.

MORO, Sergio Fernando. *Desenvolvimento e Efetivação Judicial das Normas Constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 2001. 146p.

NAVARRO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 688p.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. *Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001. 114p.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 6.^a ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. 1079p.

PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica*. Tradução por Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 268p.

RIGAUX, François. *A Lei dos Juízes*. Tradução por Edmir Missio. São Paulo: Martins Fontes, 2000. 396p.

RODRIGUEZ, José Rodrigo. Controlar a profusão de sentidos: a hermenêutica jurídica como negação do subjetivo. In: BOUCAULT, Carlos Eduardo de Abreu; RODRIGUEZ, José Rodrigo (Orgs.). *Hermenêutica Plural*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 277-307.

SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, a. 12, n. 47, p. 60-122, mar./abr. 2004.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 91, n. 798, p. 23-50.

STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (*übermassverbot*) à proibição de proteção deficiente (*untermassverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, a. 23, n. 97, p. 171-202, mar. 2005.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 5.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004(a). 343p.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El Derecho Dúctil. Ley, derechos, justicia*. 5.ed. Tradução por Marina Gascón. Madrid: Trotta, 2003. 162p.